

Ontwerpadvies CBN (VI) : sale and lease back en sale and rent back

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Editie: 724 p. 4

Publicatiedatum: 15 september 2014

Ontwerpadvies CBN (VI) : sale and lease back en sale and rent back

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen behandelt in haar ontwerpadvies van 25 juni 2014 over leasing ten slotte ook nog kort de overeenkomsten van *sale and lease back* en van *sale and rent back* (voor de vorige bijdragen in deze reeks, zie *Balans* nr. 721, 5; nr. 722, 1, 3 en 5 en nr. 723, 6). Veel meer dan definities en een korte beschrijving van de boekhoudkundige verwerking geeft zij daar niet van.

Sale and lease back

Een *sale and lease back*-verrichting bestaat uit een verkoop van een afschrijfbaar materieel vast actiefbestanddeel door de eigenaar aan een derde, die dit actiefbestanddeel onmiddellijk aan die oorspronkelijke eigenaar verhuurt op grond van een overeenkomst die voldoet aan de criteria om op boekhoudkundig vlak als leasing te kunnen worden aangemerkt. De leasingnemer moet die activa dan in zijn balans boeken en afschrijven op grond van hun nieuwe aanschaffingsprijs.

De boekhoudkundige verwerking wordt geregeld door artikel 63 KB/W.Venn. Zij komt neer op twee regels.

* De meerwaarde die wordt gerealiseerd naar aanleiding van een *sale and lease back*-verrichting wordt in het jaar van realisatie geboekt op de rekening 493 *Over te dragen opbrengsten*, en gespreid in resultaat genomen (door de rekening 763 *Meerwaarden op de realisatie van vaste activa* te crediteren) in verhouding tot de afschrijvingen van het terug in leasing genomen materieel vast actief.

* Indien een minderwaarde wordt gerealiseerd naar aanleiding van de verkoop, wordt deze minderwaarde geboekt op de rekening 490 *Over te dragen kosten* en jaarlijks gespreid in resultaat genomen via het debiteren van de rekening 663 *Minderwaarden op de realisatie van vaste activa*. De Commissie zegt het wel niet, maar uit artikel 63 KB/W.Venn. volgt dat ook deze spreiding gebeurt naar verhouding van de afschrijving van het geleasede goed.

Zoals vermeld, is de Commissie heel kort van stof. Zij zegt niets over de achtergrond van deze verwerkingswijze. Men vindt die in het Verslag aan de Koning vóór het KB van 30 december 1991 dat

de tekst heeft ingevoerd, waarop artikel 63 KB/W.Venn. teruggaat. Daar leest men dat de *sale and lease back*-verrichting als één geheel moet worden beschouwd en dat de eventuele meerwaarde bij de overdracht van het actief geen werkelijk gerealiseerde meerwaarde is, omdat er een kost tegenover staat, die in de loop van de latere boekjaren toeneemt (BS 31 december 1991, 30.098-30.099).

Fiscaal aspect

De boekhoudkundige verwerking van de meerwaarde uit een *sale and lease back*-verrichting stelt enkele problemen op het vlak van de verenigbaarheid ervan met het fiscale stelsel van uitgestelde en gespreide taxatie van artikel 47 WIB 1992, wanneer als herbelegging andere goederen worden aangewezen dan het weer in leasing genomen goed en de afschrijvingstermijn van die goederen verschilt van die van het weer in leasing genomen goed (zie reeds : S. VAN CROMBRUGGE, "Kroniek boekhoudrecht (juni 1991 - mei 1992)", TRV 1992, 292).

De praktijk heeft daarvoor de nodige oplossingen ontwikkeld. Indien de afschrijvingsduur van de voor herbelegging aangewezen goederen *korter* is dan die van de terug in leasing genomen goederen en de gespreide taxatie dus over een kortere periode moet gebeuren, moet het fiscale resultaat worden verhoogd, door in de aangifte een te belasten reserve in te schrijven; zodra de boekhoudkundige inresultaatneming hoger wordt dan wat fiscaal als winst moet worden beschouwd, kan een detaxatie plaatsvinden ten belope van dit verschil.

Indien de afschrijvingsduur van de voor herbelegging aangewezen goederen *langer* is dan die van de terug in leasing genomen goederen, werkt artikel 63 KB/W.Venn. niet door op fiscaal gebied, omdat artikel 47 WIB 1992 in een afwijkende fiscale regeling voorziet (C. CHEVALIER, *Vademecum vennootschapsbelasting* 2014, Gent, Larcier, 2014, 912-913). Dit betekent dat de gespreide taxatie dus slechts over een langere periode moet gebeuren. Naar ons gevoelen moet daarvoor worden gewerkt met een overboeking naar de vrijgestelde reserves (S. VAN CROMBRUGGE, *l.c.*, 292).

Wij hebben destijds gesteld dat de boekhoudkundige spreiding van de tenlasteneming van de minderwaarde ook zou doorwerken in de fiscale winstbepaling (*Ibidem*, 292). Op theoretisch vlak heeft de Administratie daar een probleem in gezien, omdat deze boekhoudkundige spreiding in strijd zou zijn met het eenjarigheidsbeginsel inzake inkomstenbelastingen. Maar zij heeft tevens ingezien dat zulks tot een anomalie zou leiden en aanvaardt daarom dat in het boekjaar waarin de minderwaarde wordt geleden, rekening wordt gehouden met een negatieve reserve ten belope van het verschil tussen de geleden minderwaarde en het tijdens dat boekjaar in resultaat genomen gedeelte ervan; tijdens de volgende belastbare tijdperken zal de belastbare grondslag worden verhoogd door een opneming van deze negatieve reserve in dezelfde verhouding en voor een bedrag gelijk aan het gedeelte van de minderwaarde dat overeenkomstig de boekhoudwetgeving naar de resultatenrekening moet worden overgeboekt (Circulaire nr. Ci.RH.421/530.016 van 8 augustus 2000, *Bull.Bel.* 2000, 2135; *Parl.Vr.* nr. 80 van 14 oktober 1999, gesteld door Volksvertegenwoordiger VAN WEDDINGEN, *Bull.Bel.* 2000, 1094). De Administratie werkt m.a.w. een extracomptabele oplossing uit (C. CHEVALIER, *o.c.*, 685).

Wij blijven erbij dat de boekhoudkundige spreiding op fiscaal gebied moet doorwerken en dat deze kunstgrepen van de Administratie artificieel en overbodig zijn. De oude opvatting van de Administratie dat het fiscale eenjarigheidsbeginsel zich verzet tegen de doorwerking van het boekhoudrechtelijke

stelsel van de overlopende rekeningen, is door het Hof van Cassatie in 1997 definitief veroordeeld (Cass. 20 februari 1997, *TRV* 1997, 149).

Sale and rent back

Wanneer de huurovereenkomst niet voldoet aan de voorwaarden om op boekhoudkundig vlak als een leasingovereenkomst gekwalificeerd te worden, betreft het een *sale and rent back*-verrichting. Deze verrichting valt buiten het toepassingsgebied van artikel 63 KB/W.Venn.

Dit betekent dat de meerwaarde die in het kader van zulke verrichting wordt gerealiseerd, onmiddellijk in resultaat moet worden genomen en boekhoudkundig niet mag worden gespreid. Voegen we daaraan toe dat hetzelfde geldt voor de minderwaarde. Op fiscaal gebied zijn op die meer- en minderwaarden de gangbare regels van toepassing.